

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ÁLISSON LUCAS DE CASTILHOS BORGES

**CUSTEIO POR ABSORÇÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA PADARIA DE
JAQUIRANA/RS**

CAXIAS DO SUL

2017

ÁLISSON LUCAS DE CASTILHOS BORGES

**CUSTEIO POR ABSORÇÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA PADARIA DE
JAQUIRANA/RS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I: Prof. Me. Leandro
Rogerio Schiavo
Orientador TCC II: Prof. Me. Tarcísio
Neves da Fontoura

CAXIAS DO SUL

2017

ÁLISSON LUCAS DE CASTILHOS BORGES

**CUSTEIO POR ABSORÇÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA PADARIA DE
JAQUIRANA/RS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I: Prof. Me. Leandro
Rogerio Schiavo
Orientador TCC II: Prof. Me. Tarcísio
Neves da Fontoura

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Me. Tarcísio Neves da Fontoura
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Ma. Maria Salete Goulart Martins Denicol
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Me. Leandro Rogerio Schiavo
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico este trabalho as pessoas, que sempre estiveram ao meu lado, pelo constante apoio e incentivo, em especial a minha esposa, minha família, cunhada, sogro e sogra que muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado.

Aos professores que contribuíram para minha formação acadêmica, em especial aos meus orientadores, Prof. Me. Leandro Rogerio Schiavo e Prof. Me. Tarcísio Neves da Fontoura pela orientação e competência dedicada durante todo o desenvolvimento desta monografia.

Agradeço de forma toda especial, ao proprietário da padaria que se colocou a disposição para informar os dados necessários para a pesquisa como também a atenção e apoio dedicado a este trabalho.

A minha família, por acreditarem em minhas escolhas, em especial a minha esposa Thaís pelo apoio, pela compreensão e atenção dedicada em todos os momentos, que foram fundamentais para o desenvolvimento do trabalho.

Agradecer primordialmente a Deus, por ter me concedido o dom da vida, do mesmo modo em virtude de minha fé e oração enfrentar as dificuldades do cotidiano de tal forma que meus sonhos e objetivos fossem sempre alcançados.

“No que diz respeito ao empenho, ao compromisso, ao esforço, à dedicação, não existe meio termo. Ou você faz uma coisa bem feita ou não faz.”

Ayrton Senna

RESUMO

A contabilidade de custos alcança papel relevante no controle das empresas, pois se torna uma ferramenta eficaz na avaliação dos gastos incorridos no período. Os estabelecimentos que definem um processo de verificação de seus custos mensais podem ser diferenciados no mercado de atuação. O objetivo geral da pesquisa foi identificar qual é o custo do pão de milho e do pão caseiro, obtido com aplicação do método de custeio por absorção, em uma padaria familiar, no município de Jaquirana/RS. O custeio por absorção trata-se do método legalmente aceito no Brasil, pois através desse sistema de custeio será possível apropriar todos os custos aos produtos. O referencial teórico aplicado neste estudo fundamentou-se na revisão do objeto relevante ao método de custeio por absorção e contabilidade de custos. O procedimento adotado foi um estudo de caso aplicado em uma padaria. As informações apuradas estabelecem os custos incorridos durante um mês bem como conhecer o processo de fabricação dos produtos da padaria em estudo. Concluiu-se com os resultados coletados o custo do pão de milho e do pão caseiro, demonstrando a lucratividade unitária com cada unidade. Claramente, esse estudo contribui na apuração dos custos, mas também através dos resultados analisados pelo pesquisador poder contribuir com o proprietário da padaria na tomada de decisão.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Método de custeio por absorção. Preço de venda. Lucratividade.

LISTA DE FIGURA

Figura 1: Classificação dos gastos no processo de produção.....	20
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custo com matéria-prima do pão de milho.....	33
Tabela 2 – Custo com matéria-prima do pão caseiro.....	34
Tabela 3 – Custo com mão de obra direta do pão de milho.....	35
Tabela 4 – Custos com mão de obra direta do pão caseiro.....	35
Tabela 5 – Custos fixos diretos.....	36
Tabela 6 – Custos fixos indiretos.....	36
Tabela 7 – Gastos gerais de fabricação.....	37
Tabela 8 – Despesas.....	37
Tabela 9 – Salário e encargos.....	38
Tabela 10 – Custo unitário de cada produto.....	39
Tabela 11 – Comparativo do preço de venda.....	40

LISTA DE ABREVIATURAS

Dr.	doutor
Esp.	especialista
Me.	mestre
Prof.	professor

LISTA DE SIGLAS

FGTS –	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
GGF –	Gastos Gerais de Fabricação
IPI –	Imposto sobre Produtos Industrializados
RS –	Rio Grande do Sul
TCC –	Trabalho de Conclusão de Curso
UCS –	Universidade de Caxias do Sul

LISTA DE SÍMBOLOS

%	por cento
g	grama
h	horas
kg	quilograma
l	litro
min	minutos
R\$	reais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	14
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.3	OBJETIVOS	16
1.3.1	Objetivo geral	16
1.3.2	Objetivos específicos	16
1.4	ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS	17
2.2	TERMINOLOGIAS USADAS NA CONTABILIDADE DE CUSTOS	18
2.2.1	Custo	18
2.2.2	Despesa	19
2.2.3	Gasto	20
2.2.4	Investimento	21
2.2.5	Desembolso	21
2.2.6	Perda e desperdício	21
2.3	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	22
2.3.1	Custos diretos	22
2.3.2	Custos indiretos	22
2.3.3	Custos variáveis	23
2.3.4	Custos fixos	24
2.4	MÉTODOS DE CUSTEIO	25
2.4.1	Conceito	25
2.4.2	Custeio baseado em atividade	25
2.4.3	Custeio direto ou variável	26
2.4.4	Custeio por absorção	27
2.4.4.1	Vantagens	28
2.4.4.2	Desvantagens	29
2.4.5	Rateio dos custos	30
2.5	PREÇO DE VENDA E LUCRATIVIDADE	30
2.5.1	Conceito	30

3	METODOLOGIA	32
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	32
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	32
4	ESTUDO DE CASO DE UMA PADARIA	33
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO E PROCESSO	33
4.1.1	Histórico e processo.....	33
4.2	FORMAÇÃO DO CUSTO	33
4.2.1	Custo de aquisição de matéria-prima	33
4.2.2	Custo com mão de obra direta.....	34
4.2.3	Custos fixos diretos.....	35
4.2.4	Custos fixos indiretos	36
4.2.5	Despesas	37
4.2.6	Salários e Encargos.....	38
4.2.7	Custo unitário.....	39
4.2.8	Comparativo do preço de venda.....	39
5	CONCLUSÃO	41
	REFERÊNCIAS.....	43

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A presente pesquisa realizada busca identificar qual é o custo de dois produtos em uma padaria de Jaquirana-RS, utilizando-se do método de custeio por absorção, além disso verificar a lucratividade e o processo de fabricação do pão de milho e do pão caseiro, em vista disso comparar o valor de venda dos produtos com o de outros estabelecimentos.

Do mesmo modo reconhecer quanto custa cada produto e qual retorno que ele proporciona ao estabelecimento será fundamental para sobrevivência da padaria, pois através do preço de venda descontado os custos e despesas a fim de analisar se os produtos geram lucratividade ou se necessita diminuir gastos.

Custo é o gasto relacionado a produção do produto ou serviço. Conforme Crepaldi (2002), custo é uma despesa que se realiza para conseguir os resultados esperados. O custo unitário e total de cada produto ou serviço conseqüentemente ao estabelecer o preço como também ao conhecer os diferentes tipos de custo que são adequados na definição da receita, no planejamento, na tomada de decisão e controle dos gastos. A escolha certa poderá definir o uso apropriado dos recursos utilizados no processo pois as particularidades dos custos são usados para diferentes finalidades.

É entendimento por parte das empresas ou empresário individual, que todo negócio, para permanecer com a fabricação dos produtos e venda dos mesmos deverá visar lucros para proporcionar um progresso contínuo para o estabelecimento. A concorrência está cada vez mais competitiva, pois quem consegue controlar seus custos bem como definir o preço adequado a fim de cobrir todos os gastos estará com estabilidade na disputa com os concorrentes. Isso se torna necessário para quem quer ser competitivo pois precisa planejar o futuro de seu negócio além de ter um bom atendimento e qualidade no seu produto.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Esta pesquisa relata como tema principal, a identificação do custo e lucratividade em uma padaria utilizando-se do sistema de custeio por absorção.

Santos (2011, p.14), por sua vez, entende que “a pequena, a média e a grande empresa necessitam do controle e análise de custos. A análise foi colocada de propósito, pois não basta controle sem a respectiva análise [...]”.

Em relação a gerenciar custos, Wernke (2005, p. 3) afirma que:

Para gerenciar custos e preços é imprescindível compreender corretamente os conceitos relacionados. A interpretação inadequada das várias definições encontradas na literatura contábil ou administrativa pode levar o administrador a equivocar-se quanto aos fatores que sejam classificáveis como gastos, investimentos, despesas, perdas, desperdícios, e custos.

Para Cruz (2001, p. 25) as “abordagens de custos, entre suas principais características, têm como principal objetivo compreender a relação da produção de um bem ou serviço com os recursos consumidos nesse processo”.

À mudança de postura em relação a determinação de preço:

[...] até a algum tempo atrás era mais comum, mas ainda hoje alguns empresários têm a mentalidade de que todos os gastos da empresa devem ser pagos por alguém, ou seja, o cliente. Assim, empregam o procedimento de repassar para o preço de venda todos os gastos da organização, quer tenham sido usados de forma racional, eficiente, ou não. Talvez seja uma “herança” do período meados da década de 1990 quando, pela dificuldade de usar a moeda nacional como referência nas negociações, os preços eram reajustados periodicamente e os consumidores aceitavam isso como normal. (WERNKE, 2005, p. 6).

A escolha dessa delimitação se justifica pelo fato da padaria ter à necessidade de identificação do custo de cada produto, inclusive a motivação que levou o pesquisador a essa pesquisa foi o vínculo familiar com os proprietários de grau parentesco tio e tia.

Para fins do estudo aqui proposto, entendeu-se que o sistema para apropriação de todos custos aos produtos é a partir do método de custeio por absorção. Com base na delimitação do tema proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual é o custo de dois produtos em uma padaria de Jaquirana-RS?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Identificar qual é o custo do pão de milho e do pão caseiro obtido com aplicação do método de custeio por absorção, em uma padaria familiar no município de Jaquirana/RS.

1.3.2 Objetivos específicos

- Efetuar o levantamento bibliográfico sobre custeio por absorção.
- Contextualizar a padaria em estudo.
- Calcular os custos de acordo com o método de custeio por absorção.
- Analisar os resultados e evidenciar a lucratividade unitária de dois produtos produzidos na padaria.
- Efetuar a comparação do preço de venda dos produtos com o de outros estabelecimentos.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo apresenta-se a contextualização do tema, a questão de pesquisa, bem como o objetivo geral e os objetivos específicos e a estrutura do estudo. No segundo capítulo expõe-se o referencial teórico que tem o objetivo de evidenciar os conceitos relacionados ao tema da pesquisa, no qual irá servir como base para a elaboração do estudo de caso. Em seguida, no terceiro capítulo a metodologia. No quarto capítulo aborda-se o estudo de caso, onde será descrita a empresa e seus produtos de fabricação, logo após será demonstrado a apuração e o cálculo dos seus custos. Ao final, apresenta-se a conclusão da pesquisa no qual este capítulo aborda-se os resultados do estudo em questão, verificando se o objetivo principal da pesquisa foi alcançado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

De acordo com Santos (2011, p. 12) “era por meio da contabilidade de custos que o comerciante tinha resposta se estava lucrando com o seu negócio, pois bastava confrontar as receitas com as despesas do mesmo período”.

Para gerenciar custos e preços é imprescindível compreender corretamente os conceitos relacionados. A interpretação inadequada das várias definições encontradas na literatura contábil ou administrativa pode levar o administrador a equivocar-se quanto aos fatores que sejam classificáveis como gastos, investimentos, despesas, perdas, desperdícios, e custos. (WERNKE, 2005, p. 3).

Segundo Leone (2000), os dados internos são classificados, pois se efetua o recolhimento de informações contábeis a fim de gravar os fatos operacionais ocorridos na atividade da empresa além disso os elementos externos que se organiza e coleta em virtude de auxiliar na tomada de decisão de um determinado assunto. O controle do processo da entidade que embora tenha diferentes níveis de gestão, passa pela contabilidade de custos que visa como resultado fornecer explicação detalhada dos custos ocorridos, com efeito esclarecer para a empresa que os recursos gastos no processo de fabricação durante o período são suficientes a capacidade produtiva.

Corroborando com o mesmo pensamento, Maher (2001, p. 38) ressalta que a “contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos”.

A análise do regresso ou evolução do negócio visto como diferentes formas de vendas durante o período bem como as mudanças de custos e gastos, entretanto dominar todos os processos de controle de fabricação torna seguro para a gestão, pois a contabilidade de custos é instrumento seguro de verificação. (SANTOS, 2011).

Nesse sentido, Bornia (2002, p. 35) define que a “contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (revolução industrial), tendo por objetivo calcular os custos dos produtos fabricados”.

Megliorini (2007) analisa que os objetivos pertencentes à definição do lucro da entidade ao controle dos processos e a tomada de decisões são determinadas para que os custos atinjam os resultados.

Alguns fatores analisados por Megliorini (2007) são que nos custos existe uma série de variáveis tanto internas como externas. O preço dos insumos e a condição da demanda pode ser considerada como variáveis externas inclusive o modo de executar as atitudes e comportamentos está classificado nas variáveis internas.

Cortiano (2014, p. 22) ressalta que a “contabilidade de custos registra todos os valores e as informações financeiras e não financeiras em sentido gerencial relativos ao esforço da empresa para a obtenção do produto transformado [...]”.

2.2 TERMINOLOGIAS USADAS NA CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.2.1 Custo

Para Santos (2014) o consumo de matéria-prima gasto no serviço aplicado é considerado custo. Entretanto as despesas são diretamente alocadas no resultado do exercício bem como os custos são incorporados aos produtos fabricados.

De acordo com Ferreira (2007) o custo é utilizado na fabricação do produto ou serviço realizado, portanto o gasto relacionado a produção destes bens é considerado custo. Em vista disso o custo é também um gasto reconhecido no momento da execução de um serviço ou na fabricação de um produto.

Custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. É importante observarmos que há um mecanismo interativo entre essas condições operacionais, pois o custo é também um gasto. Este só é reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Ou seja, aquilo que é utilizado na produção: matéria-prima consumida, materiais auxiliares, mão de obra produtiva. (COSTA, 2013, p.100).

Leone (2012, p. 54) sustenta que custo é o “consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”.

2.2.2 Despesa

Entre os autores que tratam da matéria em questão, Maher (2001), destaca que despesa é um custo lançado contra a receita de um período contábil que é contabilizada contra um custo lançado é definido como despesa.

Despesa – bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obter receitas, ou ainda, o gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar uma renda teórica. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio e apresentam essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Ou seja, as empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços, neste caso, custos. (SANTOS, 2014, p.135).

De acordo com Molin (2008, p. 11) a “despesa é tudo o que não é necessário, diretamente, para a área industrial (produção). Pode-se dizer que despesas são os gastos do período (do mês, e não dos produtos e dos serviços)”.

Segundo Megliorini (2007, p.7) as “despesas correspondem à parcela dos gastos consumida para administrar a empresa e realizar as vendas isto é para gerar a receita. São representadas pelas despesas administrativas [...]”.

O conceito de despesas abrange o valor despendido voluntariamente com bens ou serviços utilizados para obter receitas, seja de forma direta ou indireta. Este conceito é empregado para identificar, no caso de uma fábrica, os gastos não relacionados com a produção, mas que são necessários ao funcionamento da organização, ou seja, os gastos ligados às atividades gerenciais da empresa (como despesas de vendas, despesas administrativas e despesas financeiras). Como exemplos de despesas tem-se: gastos com aluguel, salários e energia elétrica da administração (despesas administrativas), gastos com juros pagos por atraso na quitação de uma duplicata e tarifas de manutenção de conta bancária (despesas financeiras) e gastos com comissões de vendedores e propaganda (despesas de venda). (WERNKE, 2005, p. 4).

Bornia (2002) explica que despesa é o valor da matéria-prima gasta no processo produtivo da empresa e não identificado com a fabricação. São as atividades fora do ambiente da fabricação. A despesa é geralmente na área administrativa por isso não será considerada custo de fabricação.

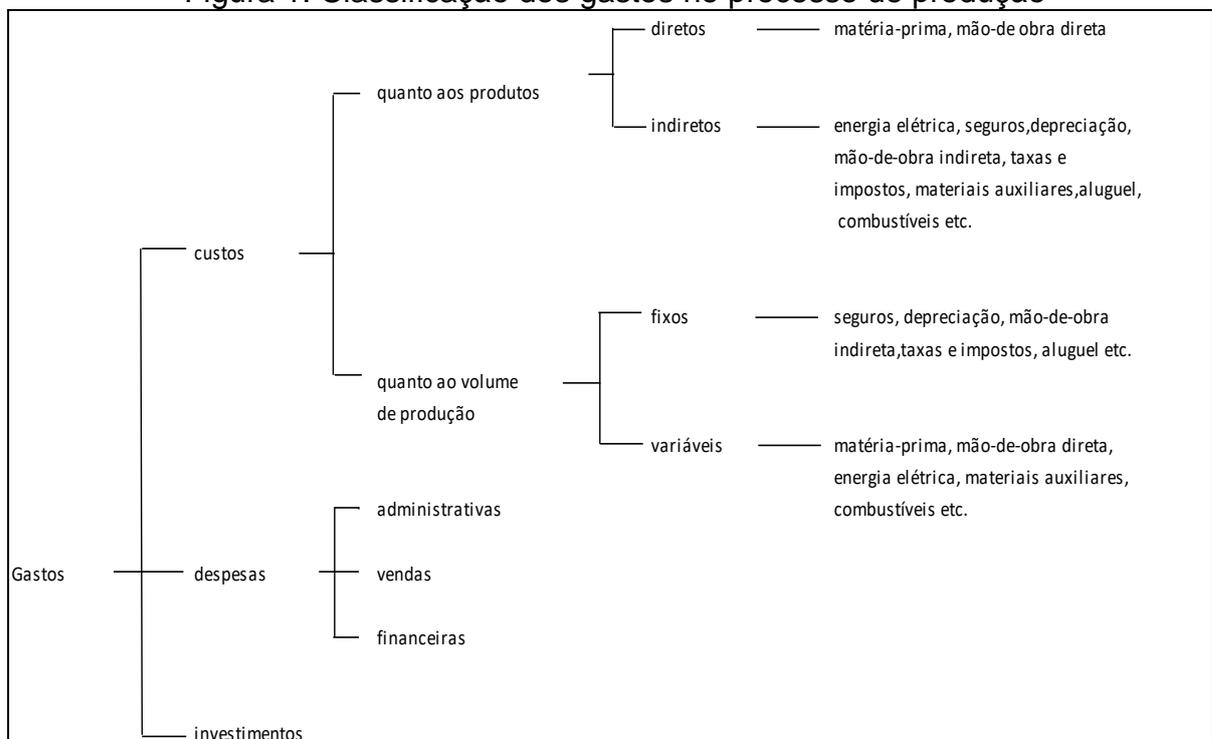
2.2.3 Gasto

Conforme análise de Bornia (2002, p. 39), “gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não”.

O termo gasto é utilizado para descrever as ocorrências nas quais a empresa despende recursos ou contrai uma obrigação (dívida) perante terceiros (fornecedores, bancos etc.) para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas. É um conceito abrangente e pode englobar outros termos comuns na área de custos. Ou seja, um gasto pode ser relacionado a algum investimento (como a compra de máquinas e equipamentos) ou a alguma forma de consumo de recursos (custos fabris ou despesas administrativas). (WERNKE, 2005, p. 3).

Desta perspectiva Dutra (2003, p. 33) relata que “gasto é o valor pago ou assumido para obter a propriedade de um bem, incluindo ou não a elaboração e a comercialização”.

Figura 1: Classificação dos gastos no processo de produção



Fonte: Megliorini (2011, p.15)

Conforme figura 1 os gastos são divididos em custos, despesas e investimentos. Os custos diretos e indiretos estão ligados aos produtos como também os custos fixos e variáveis ao volume de produção.

2.2.4 Investimento

Alguns fatores analisados por Wernke (2008) são que as aquisições de ativos, como estoques e máquinas a empresa desembolsa recursos, visando a um retorno futuro sob a forma de produtos fabricados.

Entre os autores que tratam da matéria em questão, Martins (2003, p. 25) destaca que “investimento é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”.

2.2.5 Desembolso

De acordo com Martins (2003, p. 25) desembolso é o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto”.

Para Bruni e Famá (2011, p. 23) os desembolsos “consistem no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido”.

2.2.6 Perda e desperdício

Conforme a análise de Martins (2003, p. 26) perda é o “bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Exemplos comuns: perdas com incêndios, obsolescência de estoques etc”.

Segundo Wernke (2004, p. 12) as “perdas são os fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações da empresa”.

Wernke (2004, p. 12) relata que os “desperdícios são considerados todas as atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos”.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

2.3.1 Custos diretos

Com base em Florentino (2003, p. 36) os “custos diretos são aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou a um só serviço”.

Os custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos. Exemplos de custos diretos em relação aos produtos são a matéria-prima e a mão-de-obra direta. A alocação e a análise desses custos são relativamente simples. (BORNIA, 2002, p. 44).

Wernke (2005, p. 6) diz que “custos diretos são os gastos fácil ou diretamente atribuíveis a cada produto fabricado no período. São aqueles custos que podem ser identificados com facilidade como apropriáveis a este item produzido”.

Neste termos e com o mesmo pensamento, Maher (2001) relata que ligado diretamente ao objeto do custo é considerado custo direto.

Custos diretos: são os custos apropriados aos produtos conforme o consumo. Exemplos clássicos de custos diretos são a matéria-prima e a mão-de-obra direta. Se outro elemento de custo tiver sua medição do consumo no produto esse custo será considerado direto. Exemplo disso pode ser a energia elétrica. Caso haja aparelhos medidores do consumo de energia nas máquinas e seja feito o seu controle esse custo também será direto. (MEGLIORINI, 2007, p. 9).

Contudo, ressalta Leone (2012, p. 59) que os “custos diretos são todos os custos que se conseguem identificar com as obras, do modo mais econômico e lógico”.

2.3.2 Custos indiretos

Segundo Martins (2003, p. 79) “todos os custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc”.

No entendimento de Florentino (2003, p. 36) os “custos indiretos são aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem divididos e apropriados em diferentes produtos ou diferentes serviços”.

Os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso. Exemplos de custos indiretos em relação aos produtos são a mão-de-obra indireta e o aluguel. As alocações causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitas por vários critérios. (BORNIA, 2002, p. 44).

Conforme a análise de Wernke (2005) no período durante a fabricação dos produtos os itens de custos englobam os custos indiretos. Nesse casos, através de rateios a atribuição dos custos indiretos aos objetos acontece a fim de separar os custos entre tempo de fabricação ou produto.

Nesse sentido, Maher (2001, p. 69) esclarece que custo indireto “qualquer custo que não pode ser relacionado diretamente com um objeto do custo”.

Custos indiretos: são os custos apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou outro critério de apropriação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o produto. Em geral são empregados como bases de rateios: período (em horas) de emprego de mão-de-obra período (em horas) de utilização das máquinas na fabricação dos produtos quantidade (em quilos) de matéria-prima consumida etc. Um bom exemplo é o custo da energia elétrica que pode ser rateado em proporção às horas de utilização das máquinas pelos produtos considerando que o consumo de energia desses produtos tenha uma relação de causa e efeito muito próxima dessas horas. (MEGLIORINI, 2007, p.9).

Já Leone (2012) esclarece que os custos indiretos são todos os outros custos que dependem do emprego de recursos, as taxas de rateio, de parâmetros para o débito às obras dependem de todos os custos indiretos.

2.3.3 Custos variáveis

Conforme Crepaldi (2010, p. 9) custos variáveis “são os que variam proporcionalmente ao volume produzido. Exemplo: matéria-prima, embalagem”.

No entendimento de Maher (2001, p. 75) os custos variáveis são os “custos que se alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade”.

Sob este enfoque, segundo Megliorini (2007) os custos variáveis são aqueles que conforme os volumes de produção aumentam ou diminuem são considerados custos variáveis.

Para Wernke (2005, p. 9) os “custos semivariáveis são aqueles que têm variação no valor total pelo volume de unidades produzidas, mas não exatamente na mesma proporção. Esses custos têm uma parcela fixa com relação ao valor”.

Os custos variáveis são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculando à quantidade produzida pela empresa. Um exemplo de custo variável é a matéria-prima, pois se para fabricar uma unidade de produto gasta-se R\$ 20, ao produzir dez unidades serão gastos R\$ 200 e assim sucessivamente (WERNKE, 2005, p. 8).

2.3.4 Custos fixos

Maher (2001, p. 75) analisa que custos fixos são os “custos que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade”.

Custos fixos são aqueles cujos valores totais tendem a permanecer constantes (“fixos”) mesmo havendo alterações no nível de atividades operacionais do período. São os custos que têm seu montante fixado independentemente de oscilações na atividade fabril, não possuindo qualquer vinculação com o aumento ou redução do número de unidades produzidas no mês. Por exemplo: se produzir 10 ou 2000 unidades, o valor gasto com o aluguel do galpão industrial terá o mesmo valor (\$30.000). (WERNKE, 2005, p. 8).

Wernke (2005, p. 9) diz que “custos semifixos são aqueles que têm valor total constante até certo volume de produção. O valor total da folha de pagamento dos supervisores de produção, por exemplo, permanece o mesmo até a contratação[...]”.

De acordo com Hansen e Mowen (2001) os custos fixos são custos que no seu total são constantes dentro de uma faixa relevante enquanto o nível do direcionador de atividade varia, os custos na sua totalidade são constante dentro de uma certa tolerância.

De acordo com Meglioni (2007, p. 10) os custos fixos “são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa independente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada”.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

2.4.1 Conceito

Molin (2008, p. 19) salienta que “a expressão ‘sistemas de custeio’ ou ‘técnicas de custeio’ significa qual modalidade de custeio dos produtos a empresa está adotando sob a abordagem fiscal e sob a abordagem gerencial”.

Os métodos de custeio são técnicas que objetivam a alocação dos diversos itens de custo da empresa (depreciação, mão-de-obra direta e indireta, energia elétrica, utilidades, matérias de consumo etc.) aos produtos. Como os custos variáveis e diretos são fáceis de alocar aos produtos, os problemas cruciais aparecem quando os itens de custo são fixos e indiretos. (BORNIA, 2002, p.13).

Wernke (2005, p. 17) analisa que o método de custeio é o “resultado que se quer chegar através de alocar no produto ou serviço o valor de custo de tal modo recorrendo aos métodos de custeio [...]”.

Segundo Megliorini (2007) variados métodos de custeio são adotados de acordo com os objetivos visados pela entidade por isso apresentam-se os métodos: custeio por absorção, custeio variável, custeio abc e etc.

Crepaldi (2002, p.119) entende que o custeio “representa um elemento essencial das atividades de contabilidade gerencial de uma empresa. O custo trata de estabelecer as despesas usadas por um produto, um grupo de produtos[...]”.

2.4.2 Custeio baseado em atividade

Maher (2001, p. 38) ressalta que método de custeio “atribui os custos de fabricar um produto às atividades necessárias a fabricação e então soma o custo dessas atividades para determinar o custo de fabricar o produto”.

Padoveze (2003, p. 204) diz que custeio baseado em atividades “procura aprimorar o custeamento dos produtos por meio de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima das atividades geradoras desses custos [...]”.

Segundo Martins (2003) o custeio baseado em atividades, conhecido como ABC é uma metodologia de custeio que procura de reduzir as distorções provocadas

pelo rateio do custos indiretos é uma característica do custeio baseado em atividades.

Maher (2001, p. 280) analisa que “o custeio baseado em atividades é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos”.

2.4.3 Custeio direto ou variável

Wernke (2005, p.89) diz que o custeio direto ou variável, [...] que cabem a cada produto conduz ao cálculo da “margem de contribuição”, obtida pela diminuição dos custos e despesas variáveis do preço de venda”.

Pela concepção do custeio direto ou variável somente devem ser apropriados aos produtos ou serviços os gastos a eles associados (normalmente classificáveis como custos diretos ou custos variáveis e despesas variáveis). Assim, os demais gastos necessários para manter a estrutura produtiva (em geral considerados custos indiretos, custos fixos ou despesas fixas) não devem ser considerados quanto ao custeamento dos produtos fabricados ou dos serviços prestados. (WERNKE, 2005, p. 89).

Meghiorini (2007, p. 113) diz que “método de custeio consiste em apropriar aos produtos somente os custos variáveis [...]diretos ou indiretos a diferença entre esse método e o custeio por absorção reside no tratamento dado aos custos fixos”.

Todavia, tendo em vista que esse sistema não atende aos princípios fundamentais de contabilidade e não é aceito pelas autoridades fiscais, sua utilização é limitada à contabilidade para efeitos internos da empresa. Nesse método de custeio, os custos fixos têm o mesmo tratamento das despesas, pois são consideradas despesas do período independentemente de os produtos terem ou não sido vendidos. Quando se trata de custos semivariáveis, a parte fixa é despesa do período e a parte variável entra na apuração do custo dos produtos vendidos. (CREPALDI, 2010, p. 233).

Neves e Viceconti (2008) afirmam que para o auxílio da tomada de decisão gerencial o custeio variável é o método indicado.

Segundo Crepaldi (2010, p. 232) custeio variável “é um tipo de custeamento que considera como custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos”.

2.4.4 Custeio por absorção

Segundo Beulke (2001, p. 49) como o “próprio nome indica, esse sistema de custeio se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos (tanto variáveis como fixos, ou então tanto diretos como indiretos)”.

Nesse sentido Wernke (2005, p. 19) define “custeio por absorção designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período”.

Relata Crepaldi (2002) que os gastos não fabris (despesas) são excluídos durante o período. A apropriação de todos os custos à fabricação dos produtos consiste no custeio por absorção.

Custeio por absorção trata-se do método legalmente aceito no Brasil. O método de custeio por absorção é um procedimento de apuração dos custos por meio da alocação direta ou indireta dos custos aos produtos ou serviços, sendo os gastos administrativos separados dos custos. Esse método possibilita a mensuração do custo unitário de cada produto ou serviço e a identificação do custo de cada departamento da empresa. (CRUZ, 2011, p. 51).

Conforme a análise de Crepaldi (2002) pela legislação fiscal o custeio por absorção não é um princípio contábil em si, mas é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis. Nas demonstrações financeiras este método é aceito na apresentação de resultados.

Leone (2012, p. 242) define “custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura”.

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. (MARTINS, 2003, p. 37).

“É um método de custeio que consiste na alocação de todos os custos em cada fase da produção. Neste método, todos os gastos que participam da elaboração dos produtos fabricados [...]” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009, p. 128).

“[...] é o método legal e fiscal que utiliza, para formar o custo unitário dos produtos e serviços, apenas os gastos da área industrial. Ele é consistente com o modelo oficial de apuração dos resultados.” (PADOVEZE, 2003, p. 175).

De acordo com Cortiano (2014, p. 22) o custeio por absorção “como o próprio nome indica, a matéria-prima, ao passar pelos diversos centros produtivos, absorverá todos os custos daquela área até chegar ao processo final”.

2.4.4.1 Vantagens

Segundo Santos (2011) a contabilidade de custos, quando busca pagar o produto atribuindo-lhe uma parcela do custo fixo, é considerada como contabilidade de custos pelo método de custeamento por absorção. Os produtos fabricados de forma direta e indireta através do método de custeio por absorção absorvem na apropriação todos os custos de produção.

Entre as vantagens que podem ser associados ao custeio por absorção merecem ser enfatizados os seguintes pontos: atende à legislação fiscal e deve ser utilizado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado à contabilidade. A integração do sistema de custos à contabilidade ocorre quando os valores apropriados de custos estão inseridos na contabilidade, quando a apropriação é realizada com a observância dos princípios contábeis e os valores de custo de cada produto estão apoiados em registros, cálculos e mapas que evidenciam o trajeto desde a origem (registros contábeis) até o destino (produtos acabados ou em elaboração), permite a apuração dos custos por “centros de custos”, pois para ser adotado o custeio por absorção requer que a empresa seja dividida contabilmente em “centros de custos”. Com isso é possível avaliar o desempenho de cada departamento da organização; por absorver todos os custos de produção (independentemente do tipo de custos), permite a apuração do custo total de cada produto. (WERNKE, 2005, p.19).

Já Crepaldi (2010, p. 230) esclarece que a absorção é o “método de custeio derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, pois está de acordo com o regime de competência e a confrontação de receitas e despesas”.

Conforme Padoveze (2003), o custeio por absorção não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis bem como pode ser menos custoso para implementar como também a vantagem do custeamento por absorção estar de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e as leis tributárias.

Conforme Crepaldi (2010, p. 229) explica que “todos os custos de produção

fixos e variáveis são incluídos no custo do produto para fins de custeio dos estoques e por sua vez todas as despesas fixas e variáveis são incluídas”.

Para Santos (2011, p. 74) a “metodologia de custeio pelo método por absorção é considerada como básica para a avaliação de estoques pela contabilidade societária”.

Padoveze (2003, p. 312) diz que o “critério mais utilizado para a formação de preços de venda, basicamente porque o método é simples de usar, assim como está totalmente relacionado com os princípios contábeis geralmente aceitos”.

Relata Wernke (2005, p. 19) que esse “método é mais adequado para finalidades contábeis, como avaliar estoques e determinar valor total de custo dos produtos vendidos a ser registrado na demonstração de resultado do exercício”.

Também é o único método válido para fins de obtenção do quadro demonstrativo de resultados dos exercícios fiscais. Talvez resida aí a maior importância deste tipo de custeio, uma vez que este método está de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e vai de encontro às leis tributárias brasileiras e outras tantas internacionais. O custeio por absorção é o método de custeio mais usado em quase todo o mundo, pois incorpora todos os tipos de custos aos produtos, possibilitando a extração do custo unitário de cada um deles. Além disso, com base no custo total, é possível a formação do preço de venda de cada produto a partir do seu custo, que servirá de referência para a atuação no mercado. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009, p. 129).

De acordo com Padoveze (2003, p.181) “um dos critérios de absorção mais utilizado é a adoção de um critério único para todos os custos indiretos, aplicável a todos os produtos, com base no total de custos de mão-de-obra direta da empresa”.

2.4.4.2 Desvantagens

Para Wernke (2005, p. 25) a “escolha do critério de rateio assume papel decisivo, e pode implicar custos maiores ou menores para cada produto. Reside nesse aspecto a principal crítica apontada na literatura para o custeio por absorção”.

O sistema de custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os “rateios” dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias a até enganosas. (SANTOS 2011, p. 74).

Complementa ainda Wernke (2005) que o ponto desfavorável do custeio por absorção é distribuir os custos entre os departamentos e produtos através dos rateios como nem todos os aspectos de custos tem seus critérios definidos, podem distorcer o faturamento dos produtos penalizando alguns e beneficiando outros.

2.4.5 Rateio dos custos

Bornia (2002, p. 175) diz que o “método mais simples para a alocação dos custos indiretos aos produtos poderia ser denominado método do rateio simples, que consiste simplesmente em distribuir os custos de acordo com um critério qualquer”.

Para Maher (2001, p. 231) o “rateio de custos representa a atribuição de um custo indireto a um objeto do custo, segundo uma certa base. Um objeto do custo, por sua vez, representa qualquer fim ao qual um custo é atribuído”.

Cortiano (2014, p. 27) esclarece que o “rateio é a divisão das despesas e dos custos indiretos para os diversos centros da estrutura por meio de critérios pré-estabelecidos pela empresa. Esse fato ocorre no processo produtivo e de apoio”.

2.5 PREÇO DE VENDA E LUCRATIVIDADE

2.5.1 Conceito

Bornia (2002, p. 59) explica que “na lógica da empresa tradicional, o preço de venda é calculado a partir dos custos, mais uma margem de lucro”.

Preço é o valor estabelecido e aceito pelo vendedor para efetuar a transferência da propriedade de um bem. No preço pode estar ou não incluído, além do custo, o eventual lucro ou prejuízo, concluindo-se que o preço pode ser simplesmente igual ao custo, ou igual ao custo mais o lucro, ou ao custo menos prejuízo. Se o preço for igual ao custo, não terá o vendedor lucro nem prejuízo na produção e comercialização do bem ou na prestação de um serviço. Evidentemente, se o preço for maior que o custo, haverá lucro, se menor que o custo, haverá prejuízo. (DUTRA, 2003, p. 32).

No entendimento de Stark (2007, p. 24) preço é o “valor estabelecido e aceito pelas partes (comprador e vendedor) para transferir a propriedade de um bem ou para prestar um serviço”.

Beulke (2001, p. 161) analisa que a “formação do preço de venda dos produtos, mercadorias e serviços, elemento essencial da gestão econômico-financeira e mercadológica das empresas, envolve inúmeros fatores [...]”.

Sob este enfoque, segundo Meglioni (2007) a abordagem orientada pelos custos a formação de preços considera que o preço deve ser suficiente para cobrir todos as despesas e custos bem como os investimentos realizados terem por objetivo de proporcionar um lucro.

Wernke (2005, p. 177) diz que a “determinação do preço de venda a prazo deve englobar um valor relativo ao “acréscimo financeiro” necessário para ressarcir a empresa vendedora pelo período de financiamento que foi concedido ao cliente”.

Neves e Viceconti (2008) descreve que com base em consideração de custo existe vários métodos para definir o preço de venda, por isso no custo total da produção o preço é semelhante ao absorção mais um complemento para cobrir as despesas operacionais e possibilitar uma margem desejada de lucro.

Conforme Nagle e Hogan (2007, p. 124) “o custo não deva direcionar os preços a cobrar, estes podem definitivamente afetar o custo de atendimento aos clientes e, portanto, a lucratividade”.

No entendimento de Assef (2011, p. 206) a lucratividade é o “indicador importante na comparação entre empresas, a lucratividade líquida é medida pela divisão do lucro líquido sobre a receita bruta da empresa (exceto a parcela de IPI)”.

Entre os autores que tratam da matéria em questão, Sá (2008, p. 284) define lucratividade como a “capacidade de obter resultados positivos na gestão patrimonial das empresas”.

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizada uma pesquisa bibliográfica, sob este enfoque, Severino (2007, p. 122), explica que a pesquisa bibliográfica é “aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc”. Complementarmente, será usado um estudo de caso relacionado a uma padaria situada na Serra Gaúcha visando aplicar de forma prática os conceitos teóricos levantados através da pesquisa bibliográfica.

“A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas [...]. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental”. (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p. 60).

Yin (2001, p. 105) relata que as “evidências para um estudo de caso podem vir de seis fontes distintas: documentos, registros em arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos”.

Relata Severino (2007, p. 121) que estudo de caso é a “pesquisa que se concentra no estudo de um caso particular, considerado representativo de um conjunto de casos análogos, por ele significativamente representativo”.

Conforme Mascarenhas (2012, p. 47) adverte que pesquisa descritiva “como o nome sugere objetiva descrever as características de uma população ou um fenômeno além de identificar se há relação entre as variáveis analisadas”.

Lakatos (2011, p. 269) diz que a metodologia qualitativa “preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações”.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O pesquisador conheceu o processo de fabricação do pão de milho e do pão caseiro bem como através da observação e coleta de dados foi possível identificar os custos e analisar os resultados de um mês da padaria em estudo.

4 ESTUDO DE CASO DE UMA PADARIA

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROCESSO

4.1.1 Histórico e processo

A padaria Central foi fundada na cidade de Jaquirana-RS, no ano de 2000, atualmente o estabelecimento está enquadrado no simples nacional. A necessidade de fabricação de produtos caseiros na cidade bem como a procura de clientes, tornou-se estímulo para o proprietário que começou a produzir pão de milho, pão caseiro,ucas, tortas, bolos, roscas de milho, salgados e bolachas diversas, tendo como meta oferecer um produto com qualidade, atendimento eficaz e a satisfação dos clientes.

O processo de fabricação dos produtos é realizado diariamente, são utilizadas as seguintes máquinas e equipamentos: cilindro, amassadeira, forno, fogão a gás, batedeira, balança, mesa panificadora e estufa. Devido à demanda mensal dos produtos ser basicamente o que o cliente solicita, o proprietário fabrica a quantidade necessária a fim de evitar sobras ou perdas de mercadorias.

4.2 FORMAÇÃO DO CUSTO

4.2.1 Custo de aquisição de matéria-prima

Verifica-se na tabela 1 o custo com matéria-prima para fabricação de uma receita que rende 10 unidades de pão de milho.

Tabela 1- Custo com matéria-prima do pão de milho

Descrição	Quantidade	Unidade	Custo unitário	Custo total
Farinha de trigo	3	KG	R\$ 1,60	R\$ 4,80
Farinha de milho	1	KG	R\$ 2,20	R\$ 2,20
Ovos	4 (200 g)	Unidades	R\$ 0,41	R\$ 1,64
Fermento	0,1	KG	R\$ 9,00	R\$ 0,90
Leite	1	L	R\$ 2,25	R\$ 2,25
Óleo vegetal	0,48	L	R\$ 3,87	R\$ 1,85
Sal	0,032	KG	R\$ 0,80	R\$ 0,03

Açúcar	0,5	KG	R\$ 2,53	R\$ 1,26
Total da receita				R\$ 14,93
Rendimento por unidades do pão de milho				10
Custo da matéria-prima por unidade				R\$ 1,49

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Como demonstrado na tabela 1 o custo total da receita totaliza em R\$14,93, produzindo 10 unidades de pão de milho, de modo que o custo unitário é de R\$ 1,49.

Observa-se tabela 2 o custo com matéria-prima para fabricação de uma receita que rende 12 unidades de pão caseiro.

Tabela 2 - Custo com matéria-prima do pão caseiro

Descrição	Quantidade	Unidade	Custo unitário em	
			R\$	Custo total em R\$
Farinha de trigo	5	KG	1,60	8,00
Açúcar	0,5	KG	2,53	1,26
Oleo vegetal	0,6	L	3,87	2,32
Sal	0,05	KG	0,80	0,04
Fermento	0,1	KG	9,00	0,90
Total da receita				12,52
Rendimento por unidades do pão caseiro				12,00
Custo da matéria-prima por unidade				1,04

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Neste sentido a tabela 2 demonstra que o custo total da receita totaliza em R\$12,52, com produção de 12 unidades de pão de caseiro, de modo que o custo unitário é de R\$ 1,04.

4.2.2 Custo com mão de obra direta

Verifica-se na tabela 3 o custo com mão de obra direta para fabricação de uma receita que rende 10 unidades de pão de milho.

Tabela 3 - Custo com mão de obra direta do pão de milho

Descrição	Tempo por minutos	Custo do minuto em R\$	Custo total em R\$
Tempo no fogão a gás	10	0,1109	1,11
Tempo na bateadeira	10	0,1109	1,11
Tempo de forno	40	0,1109	4,44
Tempo de embalagem	5	0,1109	0,55
Total	65		7,21
Rendimento da receita por unidades de pão de milho			10
Custo com mão obra direta por unidade			0,72

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Analisa-se que o custo total com mão de obra direta totaliza em R\$ 7,21, demandando um tempo de 65 minutos para a fabricação de 10 unidades de pão de milho, além de ter um custo com mão de obra direta por unidade de R\$ 0,72.

Observa-se na tabela 4 o custo com mão de obra direta para fabricação de uma receita que rende 12 unidades de pão caseiro.

Tabela 4 - Custo com mão de obra direta do pão caseiro

Descrição	Tempo por minutos	Custo do minuto em R\$	Custo total em R\$
Tempo na amassadeira	20	0,1109	2,22
Tempo no cilindro	20	0,1109	2,22
Tempo de corte e pesagem	10	0,1109	1,11
Tempo de forno	40	0,1109	4,44
Tempo de embalagem	5	0,1109	0,55
Total	95		10,54
Rendimento da receita por unidades de pão caseiro			12
Custo com mão obra direta por unidade			0,88

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Nota-se na tabela 4 que o custo total com mão-de-obra direta totaliza em R\$ 10,54 demandando um tempo de 95 minutos na fabricação de 12 unidades de pão caseiro, além de ter um custo com mão-de-obra direta por unidade de R\$ 0,88.

4.2.3 Custos fixos diretos

A tabela 5 demonstra a depreciação das máquinas e equipamentos da padaria em estudo.

Tabela 5 - Custos fixos diretos

Descrição	Valor Maquina	Valor residual	Valor a depreciar	Taxa anual de depreciação	Depreciação anual	Depreciação mensal
Forno Industrial	R\$ 3.000,00	R\$ 300,00	R\$ 2.700,00	10%	R\$ 270,00	R\$ 22,50
Fogão 4 bocas	R\$ 750,00	R\$ 75,00	R\$ 675,00	10%	R\$ 67,50	R\$ 5,63
Masseira	R\$ 1.800,00	R\$ 180,00	R\$ 1.620,00	10%	R\$ 162,00	R\$ 13,50
Balança	R\$ 150,00	R\$ 15,00	R\$ 135,00	10%	R\$ 13,50	R\$ 1,13
Cilindro	R\$ 400,00	R\$ 40,00	R\$ 360,00	10%	R\$ 36,00	R\$ 3,00
Mesa panificadora	R\$ 350,00	R\$ 35,00	R\$ 315,00	5%	R\$ 15,75	R\$ 1,31
Estufa p/pão	R\$ 500,00	R\$ 50,00	R\$ 450,00	10%	R\$ 45,00	R\$ 3,75
Total	6.950,00	R\$ 695,00	R\$ 6.255,00		R\$ 609,75	R\$ 50,81

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Relata-se que a depreciação mensal das máquinas e equipamentos para a fabricação dos produtos foi de R\$ 50,81.

4.2.4 Custos fixos indiretos

A tabela 6 demonstra os custos fixos indiretos ocorridos durante o mês de estudo.

Tabela 6 - Custos fixos indiretos

Descrição	Valor em R\$
Água	210,00
Energia elétrica	450,00
Telefone	50,00
Gás de cozinha	440,00
Depreciação	50,81
Material de limpeza	30,00
Total	1.230,81
Total de horas trabalhadas no mês	168,05
Custo hora	7,32
Custo minuto	0,1221

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Observa-se na tabela 6 que os custos fixos indiretos totalizam R\$ 1.230,81, bem como o total de horas trabalhadas no mês de 168,05, sendo que apurando o custo hora de R\$ 7,32, identifica-se o custo minuto de R\$ 0,1221. O gasto de R\$

450,00 e R\$ 440,00 em energia elétrica e gás de cozinha são os mais representativos durante o mês.

Nesse sentido a tabela 7 relata os gastos gerais de fabricação da padaria em estudo.

Tabela 7- Gastos gerais de fabricação

Descrição	Tempo em minutos	Custo minuto	Custo total	Custo unitário
Pão de milho	65	R\$ 0,1221	R\$ 7,94	R\$ 0,79
Pão caseiro	95	R\$ 0,1221	R\$ 11,60	R\$ 0,97

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Demonstra-se na tabela 7 que na fabricação de 10 pães de milho o tempo é de 65 minutos, sendo que o custo minuto de R\$ 0,1221 gera um custo total de R\$ 7,94 dividido pela quantidade de 10 unidades encontra-se o custo unitário de R\$ 0,79. Para fabricação de 12 pães caseiro o tempo é de 95 minutos, sendo que o custo minuto de R\$ 0,1221, chega-se ao custo total de R\$11,60 dividido pela quantidade de 12 unidades encontra-se o custo unitário de R\$ 0,97.

4.2.5 Despesas

Identifica-se na tabela 8 as despesas durante o mês da padaria em estudo.

Tabela 8 - Despesas

Descrição	Valor em R\$
Embalagens	20,00
Honorários Contábeis	75,00
Total	95,00

Fonte: desenvolvido pelo autor

O custo total com embalagem foi de R\$ 20,00, além do custo com honorários contábeis no valor de R\$ 75,00, totalizando no mês um custo total com despesas de R\$95,00.

4.2.6 Salários e Encargos

A tabela 9 demonstra o custo com salário e encargos da padaria.

Tabela 9 - Salário e encargos

Número de dias por ano	365
(-) Repouso semanais remunerados	-48
(-) Férias	-30
(-) Feriados (em média)	-12
(=) Número máximo de dias à disposição	275
(x) Jornada diária	7,3333
(=) Número máximo de horas à disposição	2.016,67
Salário	
Número máximo de horas à disposição	2.016,67
Valor da hora trabalhada	R\$ 9,74
Total de salários	R\$ 19.642,37
Repouso semanais remunerados	
Número de repouso em dias	48
Jornada diária	7,3333
Número de repouso em horas	352
Valor da hora trabalhada	R\$ 9,74
Total de repouso semanais remunerados	R\$ 3.428,48
Férias	
Férias em dias	30
Jornada diária	7,3333
Férias em horas	154
Valor da hora trabalhada	R\$ 9,74
Total de férias	R\$ 1.499,96
Adicional constitucional de férias	
Percentual constitucional	33,33%
Total de férias	R\$ 1.499,96
Total de adicional de férias	R\$ 499,94
13º Salario	
13º em dias	30
Jornada diária	7,3333
13º em horas	154
Valor da hora trabalhada	R\$ 9,74
Total de 13º salário	R\$ 1.499,96
Feriados	
Feriados em dias	12
Jornada diária	7,3333
Feriados em horas	88

Valor da hora trabalhada	R\$ 9,74
Total de feriados	R\$ 857,12
Subtotal	
1) Salários	R\$ 19.642,37
2) Repouso semanais remunerados	R\$ 3.428,48
3) Férias	R\$ 1.499,96
4) Adicional constitucional de férias	R\$ 499,94
5) 13º Salário	R\$ 1.499,96
6) Feriados	R\$ 857,12
Subtotal	R\$ 27.427,83
Acréscimo legal de outras contribuições(37%)	R\$ 10.148,30
Total com contribuições	R\$ 37.576,13
Número de horas trabalhadas por ano	2.016,67
Total geral por hora	R\$ 18,63

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Demonstra-se que 2.016,67 é o número máximo de horas à disposição do padeiro durante o ano, já o valor da hora trabalhada é R\$ 9,74 totalizando com acréscimo legal de contribuições o valor de R\$ 37.576,13, portanto o valor por hora do padeiro é R\$ 18,63.

4.2.7 Custo unitário

Observa-se na tabela 10 o custo unitário com cada produto fabricado.

Tabela 10 – Custo unitário de cada produto

Descrição	Custo matéria-prima	Custo mão de obra direta	GGF	Custo total
Pão de milho	R\$ 1,49	R\$ 0,72	R\$ 0,79	R\$ 3,00
Pão caseiro	R\$ 1,04	R\$ 0,88	R\$ 0,97	R\$ 2,89

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Deste cálculo obteve-se o custo unitário de R\$ 3,00 para o pão de milho e o custo unitário de R\$ 2,89 para o pão caseiro.

4.2.8 Comparativo do preço de venda

Observa-se na tabela 11 um comparativo do preço de venda.

Tabela 11 – Comparativo do preço de venda

Descrição	Padaria	Concorrente	Mercado (Caxias do Sul)	Padaria (Caxias do Sul)
Pão de Milho	R\$ 6,00	R\$ 6,20	R\$ 7,90	R\$ 7,50
Pão caseiro	R\$ 6,00	R\$ 5,50	R\$ 7,00	R\$ 6,50

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Verifica-se na tabela 11 que a padaria em estudo vende seus dois produtos pelo preço de R\$ 6,00, porém seu concorrente vende o pão de milho a R\$ 6,20, o pão caseiro a R\$ 5,50 de modo que o mercado vende o pão de milho no valor de R\$ 7,90, o pão caseiro R\$ 7,00 inclusive a padaria comercializa o pão de milho a R\$ 7,50 e o pão caseiro a R\$ 6,50.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo deve-se a escolha de identificar qual é o custo do pão de milho e do pão caseiro, bem como conhecer o processo de fabricação, com efeito através do controle e análise dos custos, a padaria poderá mensurar gastos desnecessários durante o processo e inclusive auxiliar na tomada de decisão.

Neste trabalho foi elaborado o referencial teórico, foram abordados os conceitos de contabilidade de custos e do método de custeio por absorção, com efeito, através da pesquisa efetuada buscou-se esclarecer os conceitos na prática do dia a dia da padaria familiar em estudo. Tendo em vista atingir o objetivo da aprendizagem, inicialmente, produziu-se um estudo de caso, conduzindo pelo método de custeio por absorção que se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos.

O principal passo foi analisar os custos de fabricação do pão de milho e do pão caseiro, seguidamente, apurado os custos de produção encontrou-se o custo unitário de R\$ 3,00 para o pão de milho e de R\$ 2,89 para o pão caseiro. Posteriormente, registrar que foram fabricados 300 pães de milho e 200 pães caseiros durante um mês. Portanto, o pão de milho é vendido a R\$ 6,00 diminuindo 4,5% de imposto chega-se a receita líquida de R\$ 5,73 deduzindo o custo do produto vendido que é de R\$ 3,00 o resultado da lucratividade bruta é de R\$ 2,73, portanto um retorno de 45,5 % sobre o preço de venda. Semelhantemente o pão caseiro é vendido a R\$ 6,00 diminuindo 4,5% de imposto chega-se a receita líquida de R\$ 5,73 reduzindo o custo do produto vendido que é de R\$ 2,89 o total da lucratividade bruta é de R\$ 2,84, por isso um retorno de 47,3 % sobre o preço de venda.

Através do preço de venda praticado foi realizada uma pesquisa comparativa com um concorrente local da cidade de Jaquirana, que vende o pão caseiro no valor de R\$ 5,50 e o pão de milho por R\$ 6,20. Do mesmo modo em um mercado de Caxias do Sul foi analisado que o pão caseiro é vendido por R\$ 7,00 e o pão de milho a R\$ 7,90. Assim como em uma padaria localizada na cidade de Caxias do Sul o pão caseiro é comercializado por R\$ 6,50 e o pão de milho R\$ 7,50.

Desse modo os produtos fabricados na padaria Central geram retorno financeiro, em vista disso o pão caseiro gera R\$2,84 de lucratividade, bem como o pão de milho gera R\$ 2,73 de lucratividade. Consequentemente, constatou-se que a

padaria em estudo pode continuar vendendo seus produtos caseiros pelo preço de venda atual, pois os pães apresentam lucro sobre o preço de venda. Durante o mês da pesquisa foi mais lucrativo vender o pão de milho, pois foram vendidos 300 pães de milho ao preço de R\$ 6,00.

Verificou-se a importância deste trabalho para a padaria em estudo, pois a mesma não possuía controle dos custos bem como os proprietários não conheciam o custo unitário de cada produto. Como limitações foram encontradas dificuldades na distância da cidade do pesquisador que é Caxias do Sul com a cidade da padaria em estudo que é Jaquirana, além disso, por ser uma padaria familiar, não tinha um controle efetivo de seus custos.

Por fim, acredita-se que este trabalho de conclusão de curso, atingiu a seu objetivo exposto, onde foram aplicados os diversos conceitos da contabilidade de custos e do método de custeio por absorção inclusive contribuiu com o aprendizado do pesquisador.

REFERÊNCIAS

- ASSEF, Roberto. **Gerência de preços: como ferramenta de marketing**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- BEULKE, Rolando. **Estrutura e análise de custos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, Adriano Leal; Famá, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços com aplicações na calculadora HP 12C e excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CERVO, Amado Luiz; ALCINO, Pedro; BERVIAN, Roberto da Silva. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CORTIANO, José Carlos. **Processos básicos de contabilidade e custos: uma prática saudável para administradores**. Curitiba: InterSaberes, 2014.
- COSTA, Carlos Ubiratan. **Gestão de custos**. Curitiba: InterSaberes, 2013.
- CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. Curitiba: Ibpex, 2011.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem prática**. 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2003.
- FLORENTINO, Américo Matheus. **Os custos podem acabar com sua empresa**. 1. ed. Rio de Janeiro: 2003.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**. 1. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson, 2012.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

MOLIN, Dal Luiz. **Gestão de custos**. Porto Alegre: Imprensa livre, 2008.

NAGLE, Thomas T; HOGAN, John. **Estratégia e táticas de preço**: um guia para crescer com lucratividade. 4 ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

NEVES, Silvério das Neves; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 8. ed. São Paulo: Frase editora, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira, Thomson Learning, 2003.

SÁ, Antônio Lopes. **Fundamentos da contabilidade geral**. 3. ed (ano 2008), 2ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2010.

SANTOS, Antônio Sebastião. **Contabilidade**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2014.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC-Custeio baseado em atividades. Análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

STARK, José Antônio Ferreira. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: (ênfase em aplicações e casos nacionais). São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso - Planejamento e Método**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.

